

レフソン「正規の簿記の諸原則」(1)

鈴木 義 夫

I. 「正規の簿記の諸原則」概念とその法的性格

ドイツ商法第38条は商人に「正規の簿記の諸原則」(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung)にしたがって帳簿をつけること、ならびにそこにおいてみずからの商取引と財産状態を明らかにすることを義務づけている。さらに、この「正規の簿記の諸原則」という概念は商法典から他の法律——とりわけ株式法(第149条)および所得税法(第5条)——にも引き継がれているのである。

ところが、商法典(さらに、株式法、所得税法および租税基本法)には、この「正規の簿記の諸原則」についての定義もまた詳細な説明もみられないのである。つまり、「正規の簿記の諸原則」の内容は、法律上、確定されていないのである。しかしながら、こうした内容の確定されていない概念をその体系の中に組み込むことによって、法は「新しい認識と経済状態の変化に適合することができる⁽¹⁾」ようになるといわれているのである。

このように「正規の簿記の諸原則」を法的にみれば、それは内容が不確定な概念、つまり、「不確定法概念」(unbestimmter Rechtsbegriff)となっているのである。しかし、同時に、この「正規の簿記の諸原則」は取引の記録および年度決算書の作成に際して従わなければならない規則ともなっているのである。つまり、「商法典第38条によって、正規の簿記の諸原則は法律を補完する原則(Rechtssätze)、したがって、強行法規(zwingendes Recht)⁽²⁾」ともなっているのである。いいかえれば、「正規の簿記の諸原則」は「不確定法概念という形態での規範命令⁽³⁾」(Normbefehl in der Form eines unbestimmten Rechtsbegriffs)ともいうべきものである。

「正規の簿記の諸原則」のこうした性格から、簿記と年度決算に関する規定(Normen)の適用に際しては、次のような適用順位が設けられることになる。すなわち、

1. 法律において一義的に確定されている規定は、「正規の簿記の諸原則」に対して、上位をしめる。
2. 法律が解釈を要する場合に限り、「正規の簿記の諸原則」が適用される。
3. 法律規定上に欠陥がある場合には、「正規の簿記の諸原則」が、法律を補完するものとして、強制的に、適用されなければならない⁽⁴⁾。

この点について、レフソンは次のようにのべている。

「法律が正規の簿記の諸原則に従うことを指示しているような領域においては、裁判官には、解釈補助(Auslegungshilfe)といったものは与えられておらず、正規の簿記の諸原則が判決のために強制的に適用されるべきである、という明確な指図が与えられているのである⁽⁵⁾」。

以上のことから、「正規の簿記の諸原則」が法律上は内容の規定を欠いた概念であるということ(不確定法概念)、しかし同時に、それが法規定の欠陥を補完する強行法規的性格を具えているということが明らかとなった。このような性格をもつ「不確定法概念」をその体系の中に組み込むことによって、法はかえって、状況の変化に柔軟に対応することができるようになるといわれているのである。

(1) Leffson, Ulrich, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 5. völlig neubearbeitete und erweiterte Auflage, Düsseldorf, 1980, S.18.

(2) Ebd., S.21.

(3) Ebd., S.21.

(4) Ebd., S.25.

(5) Ebd., S.25.

Ⅱ. 演繹法による「正規の簿記の諸原則」の導出

「正規の簿記の諸原則」を導出するにあたって、レフソンはポパー(Popper)

の「論理学⁽¹⁾」に依拠して、しかも、「正規の簿記の諸原則」導出に関する支配的な見解⁽²⁾にしたがって、帰納的方法を否定して、演繹的方法をとるのである。

レフソンは帰納するということを「個別のもしくはいくつかの観察、実験等から生じる特殊命題から一般命題を導き出すこと⁽³⁾」と理解し、これを「正規の簿記の諸原則」の導出という具体的な場面に適用すれば、それは「若干のもしくは多数の商人の実際の貸借対照表作成方法を確定し、その際に獲得された個別言明から一般的な種類の原則を推論する⁽⁴⁾」ことを意味するとみるのである。

ところが、レフソンは「今日では、経済理論では、単称命題から一般命題を推論することは正当化されていない⁽⁵⁾」として、「正規の簿記の一般的な諸原則の発見のためには、帰納的な取扱い方法は否定されなければならない⁽⁶⁾」と主張し、また、それが支配的な見解にも合致するものであるとしているのである。

こうして、レフソンは「正規の簿記の諸原則」を見つけ出すためには演繹的な取扱い方法を用いなければならないと主張するのである。そして、「演繹に際しては、高度な情報内容をもつ一般命題から、より低い情報内容をもつ論理的に内包されている命題が、命題間の論理的な関連が分析され、作り出され、かつ証明されるというような仕方では、推論される⁽⁷⁾」とするのである。これは、レフソンにとっては、年度決算の目標についての一般命題ならびにそのために必要な手段から出発して、いわゆる上位の「正規の簿記の諸原則」と、それに関連して、下位の「正規の簿記の諸原則」を推論することを意味しているのである⁽⁸⁾。

レフソンは、このように、「正規の簿記の諸原則」の導出に際して、演繹的方法を用いて、年度決算の目標についての一般命題、ならびに、そのために必要な手段から出発して、上位の「正規の簿記の諸原則」を展開し、それとの関連で、下位の「正規の簿記の諸原則」を推論しようとするのである。

したがって、まず、こうした推論の出発点となる年度決算の目標が何であるかが問われなければならない。

- (1) Popper, Karl R., Logik der Forschung, 5. Aufl., Tübingen, 1973.
- (2) Leffson, Ulrich, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a.a.O., S.28. 例えば, Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung, Bd.1.4. Aufl. の見解。
- (3) Ebd., S.27.
- (4) Ebd., S.27-28.
- (5) Ebd., S.28.
- (6) Ebd., S.28.
- (7) Ebd., S.28.
- (8) Ebd., S. 28. この点については, 拙稿「H. フリーデリッヒ:『未決取引に対する正規の貸借対照表作成の諸原則』の構造と意義」,『明大商学論叢』第65巻第2号(1983年1月)を参照されたい。

Ⅲ. 簿記と年度決算の目標

レフソンによれば, 商人は次の目標を達成するために帳簿をつけるのである。
すなわち,

- (i) 信用取引を書き留めておくこと,
- (ii) 貸倒損失に対する保全と負債についての概観を得るため,
- (iii) その他の財産損失に対する保全,
- (iv) 社員による出資を書き留めておくこと,
- (v) 個々の取引もしくは会計期間の成果の算定, そして
- (vi) 資本構成の記述⁽¹⁾, である。

レフソンは「正規の簿記の諸原則」をこうした商人的および経営経済的目標に照らして展開することができると主張しているのである。しかし, それは法律の外にある秩序体系 (außerrechtliches Ordnungssystem) といったものとなるのであるが, 「立法者は, 明らかに, 法律外の規則と法律との両立というものを当てにしている⁽²⁾」としているのである。ところで, 株式法第149条(財産状態および収益状態への概観)および第160条(良心的かつ誠実な会計報告責任)においては, 会計報告責任 (Rechenschaft) という目標が明示されているのである。この会計報告責任という目標の実現のために, とくに, 分類規定, 表示規定, 公開規定および報告規定が設けられているのである⁽³⁾。

こうして会計報告責任という目標を達成するための手段として、簿記と年度決算書が用いられるのである。そしてこれらに関係しているのが「正規の貸借対照表作成の諸原則」(Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung)を含む「正規の簿記の諸原則」(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung)なのである⁽⁴⁾。

レフソンによれば、簿記を形成するための諸原則は、上述の目標から、比較的容易に獲得することができるとしているのである。そして、それは、「文書記録の原則」(Grundsätze der Dokumentation)との関連のなかで説明することができるが、しかし、年度決算書作成のための原則については事情は異なるとしているのである。「ここでは、会計報告責任と分配可能な年度利益の算定という年度決算の目標を実現するための可能性が論述されなければならない⁽⁵⁾」としているのである。

レフソンは、このように、年度決算(書)に課せられた任務の遂行について、とくに、会計報告責任(Rechenschaft)という概念を重視し、それに検討を加えているのである。この点について、以下、レフソンの論述にしたがって考察することにする。

(1) 「会計報告責任」(Rechenschaft) 概念とその内容

「会計報告責任」(Rechenschaft)という概念は、一般的な用語法においては、正確さを欠くとはいえ、分かりやすい意味をもっている。それは、ドイツ語辞典や、ドイツ文学の古典派(ゲーテやシラー)にも、さらには、ルターのバイブル(マタイ伝25)にもみられる用語であり、「弁明書」(Rechenschaftsbericht)、「弁明義務」(Rechenschaftspflicht)あるいは「弁明義務のある」(rechenschaftspflichtig)というような言葉とともに説明されているのである。さらに、1965年の株式法においても、「良心的かつ誠実なる会計報告責任」(gewissenhaften und getreuen Rechenschaft)(第160条第4項)という用語が採用されているのである⁽⁶⁾。

こうしたことによって、レフソンはこの概念がすでに一般に知られたものとなっているとみるのである。しかし、経済的な領域においては、企業家がみずからの処分活動を統制するために、また、みずからの計画設定のために、経済

活動の経過とその結果についての顛末報告 (Rechenschaft) をおこなうことが前提とされているのである。ここでの報告には、回顧的 (retrospektive) な部分と展望的 (prospektive) な部分が含まれているのである⁽⁷⁾。

ところで、「報告が義務づけられている」 (Rechenschaft schuldig sein) という表現は、この概念によって、とくに第三者に対する報告責任 (Rechenschaft) というものを示しているのである。それ故、商人的報告 (kaufmännische Rechenschaft) という用語は、企業の簿記を用いて、会計報告 (Rechenschaft) を受ける権利を有する者 (情報の受手) に対して、会計報告 (Rechnungslegung) をおこなわなければならないということを意味することになる⁽⁸⁾。

このようにみると、報告責任 (Rechenschaft) の表現としての会計報告 (Rechnungslegung) は、人間の分業と同じくらいに古いということになり、「他人に仕事を委ねた人は、その委任した事柄の実行についての顛末報告 (Rechenschaft) を要求する。会計報告 (Rechnungslegung) は貨幣と財貨の所在についての顛末報告を与える最善の道⁽⁹⁾」となっているのである。

レフソンはこれをさらに資本の利用についての委託・受託関係に関連づけて次のようにのべている。「会計報告責任 (Rechenschaft) は、情報の受手 (Informationsberechtigten)——会計報告をおこなわなければならない人 (Rechenschaftslegende) 自身もそうなりうるのだが——に、営業活動に対するきわめて完全・明瞭でしかも適切な概観が与えられるということ、そして、かれが管理している財産とそれによって獲得された成果についての判断を形成しうるという意味において、委託された資本の使用を開示することを意味しているものである。そのためには、会計報告 (Rechnungslegung) は言葉による註釈 (verbale Erläuterungen) によって補完されなければならない⁽¹⁰⁾」。しかも、レフソンは、こうした会計報告 (Rechnungslegung) のとらえ方が1965年の株式法の規定にも合致するものであるとしているのである。すなわち、「これに完全に合致して、1965年の株式法の立法者は、年度決算書は財産状態および収益状態への概観を与えるべきであり、しかも、それは、営業報告書によって補完されなければならない、ということを要求しているのである⁽¹¹⁾」とのべているのである。

(2) 年度決算書を通じての「会計報告責任」(Rechenschaft)

レフソンは、この「会計報告責任」を、次のような項目を年度決算書において開示することによって、果たすことができるとしているのである⁴²⁾。すなわち、

- (i) このために適切な規則にしたがった資本の利用、
- (ii) 引当金を含めた資本の構成、
- (iii) 正常在高部分と異常在高部分とを区別したうえでの、経過期間の企業活動からの収益とそれに対応する費用、および
- (iv) 期間成果、である。

したがって、年度決算書は経営者の処分活動(業績)についての顛末報告(Rechenschaft)を示すことになるのである⁴³⁾。

(3) 貸借対照表作成原則による会計報告の客観化と資本維持

ところで、ある情報が価値を有するのは、情報の受手がそれを信頼しうるものとみなすことができる場合においてである。このことは、会計報告(Rechenschaft)が恣意的ではなく客観的なものとして与えられなければならないということの意味しているのである。ここでの客観的(objektiv)という用語は「相互主体的に検証可能であり、かつ、すべての人にとって妥当するもの⁴⁴⁾」(intersubjektiv nachprüfbar und für jedermann gültig)として定義されているのである。

レフソンは、年度決算書を用いての会計報告(Rechenschaft)をおこなう際には、次の点が前提となるのをべている。すなわち、まず、決算書の読者に、どの原則にしたがって、経済的に適合的な企業の特質が年度決算書の記号(Symbole des Jahresabschlusses)に翻訳されたかを知らせなければならないし、さらに、「そうしたことをかれが知りうるのは、ただ、これら原則がしっかりと前もって与えられており、しかも、情報の受手にそれが既知となっている場合である⁴⁵⁾」とするのである。しかも、「そうした確定は一部分は法律によって、また、一部分は正規の諸原則によっておこなわれる。こうした確定をつうじて、年度決算(書)は客観化され、したがって、貸借対照表作成者の主観から独立

したものとなる¹⁰⁰」のである。つまり、レフソンにあっては、法と「正規の簿記の諸原則」が年度決算（書）の客観化を支える重要な柱とされているのである。

このように、西ドイツにおいては、年度決算（書）は、法と「正規の簿記の諸原則」によって支えられることによって、客観的なものとみなされるのである。しかし、レフソンによれば、この「正規の簿記の諸原則」は、取引の記録・計算および文書化にかかわる部分（Dokumentation）と委託・受託関係を基礎とした会計報告責任（Rechenschaft）にかかわる部分から構成されているのである。そしてそうした会計報告（Rechenschaft）をおこなう手段としての年度決算書の客観化という場面に、西ドイツにおける会計制度の特徴がみられるのである。つまり、年度決算書が法と「正規の簿記の諸原則」によって客観化され、その制度的妥当性が付与されているということである。われわれは、ここで、「正規の簿記の諸原則」を、そのような制度的な役割をはたすものとして認識しておく必要がある。

レフソンは法と「正規の簿記の諸原則」を「確固たる規範体系」（ein System fester Normen）を構成するものとみる¹⁰¹と同時に、「利益の算定は、原則的に、法律と正規の簿記の諸原則によって確定されている¹⁰²」とみているのである。つまり、レフソンは「法律と正規の簿記の諸原則の意味での正しい利益が計算される¹⁰³」（der richtige Gewinn im Sinn von Gesetze und Goß berechnet wird）ことが、すべての企業形態について、分配決定（Ausschüttungsentscheidung）の前提となると考えているのである。その際、かれは、とくに、「資本維持」（Kapitalerhaltung）の重要性を強調しているのである。

レフソンは、経営経済的見地から、企業がその任務を果たし、それによって、所有者と労働者にとっての持続的な所得源泉として存続しうるためには、資本の維持が必要であると主張するのである。かれは、現在の経営経済学の文献および実務においては、財産実体の維持の必要性が叫ばれているが、しかし、そうした実体維持概念は法律上の規則にもまたそれに対応した「正規の簿記の諸原則」にもつながらなかったとして、「われわれのインフレーションをともな

った世界においては、そうしたことは遺憾なことである。したがって、経営経済的に必要な資本維持は、手を触れられないままにされている利益という形態での資本強化 (Kapitalstärkung) というものを通じてのみ、可能となる²⁰⁾とのべているのである。

つまり、レフソンは、現行の法律と「正規の簿記の諸原則」の下では、実体維持を直接的に実現することはできないので、「資本強化」という道を選択せざるをえないと主張しているのである。ここでは、「資本維持」は「資本強化」を意味することになるのである²¹⁾。

そのうえで、レフソンは、この「資本強化」のためには利益分配を限定することが必要であると論じているのである。「利益留保による自己資本の維持を上回る資本強化は、インフレ率の上昇という点だけからでなく、一般的なでできるだけ安定した成長の確保という点からも、要請されるのである²²⁾」としているのである。しかも、これは、「法律により、会社定款により、もしくは社員の決議に基づいて、獲得された利益より少ない利益が分配されるべきである限りにおいて、会計報告 (Rechenschaft) 目的と分配可能利益を計算するという目的とのあいだには何らの対立も存在しない²³⁾」ことになるとするのである。

法律上は、株式会社の「最小責任財産の維持」(Erhaltung des Mindesthaftungsvermögens) ということが一連の規定によって保証されている。そうした規定としては、次のものをあげることができる。すなわち、

- (i) 出資金払戻しの禁止 (第57条第1項1),
- (ii) 仕入原価および製作原価もしくは市場価格による評価の価値上限 (第153条第1項1, 第155条第1項1および第2項1),
- (iii) 価値上限を越えた場合には年度決算 (書) を無効とするという制裁 (第256条第5項2-(1)),
- (iv) 取締役積立金設定の権限を与えること (第58条第2項),
- (v) 法定積立金の設定の義務づけ (第150条第2項-(1)), である。

レフソンは、こうした株式法に含まれている分配制限についての規定によって、「目ざす分配制限が達成された」(angestrebte Ausschüttungsbegrenzung) もの

とみなしているのである²⁴⁾。

このことは、「分配の禁止 (Ausschüttungssperre)」という目標要因が、立法者によって、すでに制限 (Restriktion) として考慮されていたということ、それ故、正規の簿記の諸原則の導出および評価規定の解釈のためにそれが参照されてはならないということを意味している²⁵⁾とするのである。つまり、レフソンは、「分配禁止」ではなくて、「利益限定」もしくは「利益縮小」 (Gewinnreduzierung) を基礎にして、「正規の簿記の諸原則」を導出するという道を選択するのである。レフソンにあっては、「資本維持」は「資本強化」となり、さらに、「利益縮小」を意味することになるのである。レフソンはこうした意味をもつ「資本維持」を「正規の簿記の諸原則」導出に際しての目標として設定しているのである。

(4) 二元的目標設定

——会計報告責任 (Rechenschaft) と資本維持 (Kapitalerhaltung)——

さて、レフソンは「正規の簿記の諸原則」導出の目標として、「会計報告責任」と「資本維持」という二つの目標を設定し、しかも、それらは矛盾なく設定しうるものであるとしているのである。「二元的な目標設定は、もしそれら目標の順位づけが確定されるならば、許されるし、また実現可能でもある。その解決は、一方の目標が附帯条件として設定され、したがって他方の目標の達成が場合によっては限定される、という点にある。この限定的に作用する目標 (restriktiv wirkendes Ziel) が、ここで論議されるべき事例においては、個々の企業形態で異なるとはいえ、資本維持目標なのである²⁶⁾」。レフソンは資本維持目標を会計報告責任 (Rechenschaft) 目標に限定的に作用する目標として位置づけているのである。そして「目標のこうした順位づけによって起こりうる目標間の対立は形式的に解消される²⁷⁾」と主張するのである。しかし、「それが、われわれの事例において、実際的にも解消されるのかどうかということ、すなわち、例えば、一定の資本維持保証 (Kapitalerhaltungssicherungen) を果たすことは、少くとも資本会社においては、会計報告 (Rechenschaft) 目標の達成を著しく阻

害するものとならないかということが問題となる。つまり、この会計報告目標が十分には達成されないということである。こうした疑念は、そのような規範(Normen)が一義的ですべての情報の受手に既知となっている限りにおいて、否定される⁹⁹⁾と主張するのである。つまり、レフソンは、法と「正規の簿記の諸原則」が一義的ですべての情報の受手に既知となっている場合に限り、たとえそれらが期間成果を減少させる方向で作用するとしても、それによって会計報告(Rechenschaft)は阻害されることにはならないと主張しているのである。

そして、レフソンは、とくに、三つの成果減少的に作用する「正規の簿記の諸原則」(erfolgsmindernd wirkende Goß)——実現原則、慎重性原則および不平等原則——のうち、「慎重性原則」(Vorsichtsprinzip)と「不平等原則」(Imparitätsprinzip)は「リスクについての会計報告」(Rechenschaft über Risiken)に関連すると同時に、資本維持という意味で、獲得された成果に影響をおよぼし、また、「調達価格—および実現原則」(Anschaffungspreis-und Realisationsprinzip)は両目的に等しく役立つとのべているのである¹⁰⁰⁾。そして同時にまた、かれはこの「調達価値での評価額はけっして誤った情報ではない。それどころか、むしろ、まだ売却されていない財貨に対する売却価値の評価よりはいっそう明瞭な情報を与える¹⁰¹⁾」としているのである。しかし、レフソンは、個々の事例においては、これら諸原則もしくは「継続性」(Stetigkeit)、「完全性」(Vollständigkeit)および「期間区分」(Periodenabgrenzung)という諸原則の意味での貸借対照表評価をつうじては、十分なる情報が提供されない場合もあるとして、そのような場合には、追加的な記載をともなった、それに応じた報告提供(例えば、流動資産の有価証券の時価)によって、そうした欠陥を取除くことができると主張しているのである。「会計報告(Rechenschaft)目標と法律と正規の簿記の諸原則とによって確定されている決算規則との間の二律背反は、情報の受手がこれら規範(Normen)が呈示される年度決算(書)におよぼす影響について報告をうけていない場合にのみ存在する¹⁰²⁾」とのべているのである。

このように、レフソンは、決算にかかわる法と「正規の簿記の諸原則」についても、これを開示することによって「会計報告責任」目標と決算規則との間

の矛盾が解消されるとしているのである。

(5) 副次的目的の達成——課税基礎としての年度決算——

西ドイツにおいては、課税所得の算定に際しては、原則的には、所得税法第5条にしたがって、商事貸借対照表が基礎とされる。したがって、この問題に関する特別の「正規の簿記の諸原則」というものは存在しないことになる⁸²。

レフソンのこうした課税と「正規の簿記の諸原則」の関係についてのとらえ方は「オーソドックス」な型であり、シュナイダー型とは対照をなすものといえる。つまり、商事貸借対照表を中心として考えるレフソンの「正規の簿記の諸原則」は、課税の公平・平等という観点から「正規の簿記の諸原則」を導出するシュナイダーの考え方とは対照をなしているということである⁸³。

しかし、レフソンは、なお、税務上の優遇措置が与えられている場合には、原則通りにはならないことも認めているのである。「それは、当該対象物が商法上の観点にしたがって評価された場合より、一定の借方項目のより低い表示、もしくは一定の貸方項目のより高い表示につながるものである。ここに属するものには、価値のわずかな経済財に対する評価自由、経済政策上の理由から時おり与えられるような特別償却および種々の目的のための積立金——例えば、輸出促進のための積立金、価格上昇積立金、年金期待権についての計算利子率の変動から生じる積立金——がある。部分的には、商法と正規の簿記の諸原則にしたがっても、同様に評価することが望ましいこともある。しかしながら、正規の簿記の諸原則にしたがった評価が、税規定にしたがった場合よりも高い借方項目もしくは低い貸方項目に導く——逆の場合は商事貸借対照表にとっては意味がない——という場合がある。この問題はきわめて容易に解くことができるはずである。例えば、企業がはっきりと税務上の優遇を要求することができ、かつ要求しようとしている限り、いわゆる税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性の原則から離脱することを税務当局が決定しうる、というようにしてである⁸⁴」。しかも、その際、「税務当局がその今日の立場を固執する限り、商法上の年度決算は、もしその企業が上述の税務上の優遇措置を断念しようと

しないとするならば、その種の税法上の規定に適合させられなければならない⁽⁴⁾」のである。

このように、レフソンは、今日の実務状況（とりわけ、税務上の優遇措置を内容とした実務）のもとでは、いわゆる「逆基準性の原則」（umgekehrte Maßgeblichkeit）を認めざるをえないとしているのである。しかしながら、レフソンは、なお、商法上要求されている財産状態についての概観が税務上の優遇と規定（これには財政裁判所の考慮が含まれる）によって阻害されるとするならば、それは「会計報告責任」（Rechenschaft）という概念と矛盾することになるとして、「そのような情報の減耗は、年度決算書と報告提供を、情報の受手が商法上の原則にしたがって生じた期間成果を認識することができるように形成することによって防がなければならない⁽⁵⁾」と主張しているのである。

レフソンは、商法上の「会計報告責任」（Rechenschaft）もしくは明瞭開示という立場から、この問題についての解決策を次のように提示しているのである。「決算書の会計報告機能（Rechenschaftsfunktion）と、それを前期と比較する可能性は、もし、税法にしたがった評価と正規の簿記の諸原則にしたがった評価との差異が、そのような場合において、年度決算書において表示されるとするならば、損われることはないはずである。例えば、もし商法にしたがった場合より高い税務上の減価償却が許されているとするならば、商法にしたがっておこなわれる計画的および臨時の減価償却は借方側で控除され、税務上許容されている減価償却が商法上の減価償却を上回る超過分については、これを、価値修正項目の下に、貸方側で表示する⁽⁶⁾」というようにしてである。レフソンは、このようにすれば、この問題は解決可能だし、税務上も問題は生じないと主張するのである。

(1) Leffson, Ulrich, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 5. Aufl., a.a.O., S. 36.

(2) Ebd., S.38.

(3) Ebd., S.54.

(4) Ebd., S.55.

- (5) Ebd., S.55.
- (6) Ebd., S.56.
- (7) Ebd., S.56.
- (8) Ebd., S.56.
- (9) Ebd., S.56.
- (10) Ebd., S.56-57.
- (11) Ebd., S.57. 「ヨーロッパ共同体第4次指令」(1978年7月25日付)およびそれに基づく「法律草案」(1982年3月19日付)では、1965年株式法第149条第1項は削除され、商法第237条第2項で規制されている。そこでは、年度決算書の体系が貸借対照表、損益計算書および附属明細書が一体となったものとして示され、しかも、その内容についても、「正規の簿記の諸原則」にしたがって、「企業の財産状態、財務状態および収益状態についての実際の状況に合致した図像」(ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens)を伝達しなければならないと規定されているのである。
- (12) Ebd., S.59.
- (13) Ebd., S.60.
- (14) Ebd., S.72.
- (15) Ebd., S.72-73.
- (16) Ebd., S.72-73.
- (17) Ebd., S.73.
- (18) Ebd., S.83.
- (19) Ebd., S.82.
- (20) Ebd., S.84.
- (21) 前述の「法律草案」(1982年3月19日付)でも、評価原則の基礎として、「調達価値原則」(Anschaffungswertprinzip)が再確認されており、「インフレーションの動向を考慮するための評価方法」は否定されている。Gesetzentwurf der Bundesregierung, Drucksache 61/82, S. 86-87.
- (22) Leffson, Ulrich, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 5. Aufl., S.85.
- (23) Ebd., S.85.
- (24) Ebd., S.89.
- (25) Ebd., S.89.
- (26) Ebd., S.93.
- (27) Ebd., S.94.
- (28) Ebd., S.94.
- (29) Ebd., S.94.
- (30) Ebd., S.95.
- (31) Ebd., S.95.
- (32) Ebd., S.96.
- (33) シュナイダーの「正規の簿記の諸原則」論については、拙稿「シュナイダー税務貸借対照表論」、『明大商学論叢』第63巻第2・3号(1981年1月)を参照されたい。

③4) Leffson, Ulrich, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 5. Aufl., S.96-97.

③5) Ebd., S.97.

③6) Ebd., S.97.

③7) Ebd., S.97-98.

Ⅳ. 「正規の簿記の諸原則」の獲得

(1) 演繹法による「正規の簿記の諸原則」の獲得

レフソンは、1967年5月31日の連邦財政裁判所 (BFH) の判決を引用して、「商人慣習は『正規の貸借対照表作成の諸原則を法創造的に形成する』力はない⁽¹⁾」(Die Übung der Kaufleute habe nicht die Kraft, "Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung rechtsschöpferisch zu gestalten,") とし、新たな問題が提起された時には商人の見解 (Ansicht) もしくはそれに基づきをおいた慣習 (Übung) によってではなくて、むしろ、事物に即した論証 (sachliche Argumente) によって決定されるべきであると主張するのである⁽²⁾。つまり、レフソンは、連邦財政裁判所の判決をひとつの拠り所として、「商慣習は法源ではない」(der Handelsbrauch ist keine Rechtsquelle) としてとらえ、したがって、また、「正規のかつ尊敬に値する商人の見解」(die Ansichten ordentlicher und ehrenwerter Kaufleute) についても、それが「正規の簿記の諸原則」を形成するものではないとみなすのである⁽³⁾。

そのうえで、レフソンは、目前にある観念、思考、商慣習、商人の慣行を、まず、まだ理由づけられていない仮説として設定し、それとの論理的関連、とくに無矛盾性、情報内容および他の仮説に対する関連といった点で、研究をおこなう⁽⁴⁾、という演繹的方法によって、「正規の簿記の諸原則」を獲得すべきであると主張するのである。しかし、レフソンは、その際、商慣習が重要な認識源泉 (Erkenntnisquelle) となっていることは認めているのである。つまり、かれは、商人が新しい問題を認識し、そして新しい解決策を探求する最初の人でもあり、また、問題解決のためのアイディアの提供者ともなっているということとは否定していないのである⁽⁵⁾。しかし、立法者は「正規の簿記の諸原則」は尊敬に値する商人の慣習もしくは見解によっては形成されないという立場に立

ち、「正規の簿記の諸原則」を「事物から導出しかつ法典化した⁽⁶⁾」(aus der Sache abgeleitet und kodifiziert)と主張するのである。

とりわけ、1931年、1937年、1959年および1965年の株式法改正によって、立法者は「商人の原則と慣習は必ずしも正規の簿記の諸原則とはならない」(die Grundsätze und Gepflogenheiten der Kaufleute nicht immer Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind)という見解に立ち、みずから——部分的には今や経営経済的見解にも支えられて (gestützt nun teilweise auch auf betriebswirtschaftliche Ansichten)——何が「正規の簿記の諸原則」であるかを見つけ出したのである⁽⁷⁾。

いわゆる「商人の慣習」によって「正規の簿記の諸原則」の内容が規定されるのではなくて、「経営経済学」の見解が「正規の簿記の諸原則」の内容規定に作用し始めたというレフソンのこうした指摘にはとくに注意しておく必要がある。しかも、こうした傾向は、最近にいたって、さらに顕著になってきているという点にも合わせて注意しておく必要がある。もちろん、こうした結果にいたる過程は単純なものではなかった。

連邦裁判所 (Bundesgerichtshof) は、1961年において、まだ、商人的見解 (kaufmännische Ansichten) を経営経済的根拠 (betriebswirtschaftliche Gründe) よりいっそう基準的 (maßgeblicher) であるとみなしていた⁽⁸⁾。ところが、実務の進行状況に比較的敏感に対応する立場にある、帝国財政裁判所 (RFH) および連邦財政裁判所 (BFH) は、この点については、前進的 (積極的) な立場をとっていた。すなわち、「すべての裁判所のうち、帝国財政裁判所とその後の連邦財政裁判所が、最も強く、正規の簿記の諸原則を事物から獲得 (Goß aus der Sache heraus zu gewinnen) しようと努力した⁽⁹⁾」のである。また、そうせざるをえなかった実務状況の進行が存在していたと考えられるのである。

こうした状況を背景として、レフソンは、帝国財政裁判所の判決のうちに、「正規の簿記の諸原則」の演繹的な発見のための手がかりを見い出そうとするのである。そして、第2次大戦後は、連邦財政裁判所が演繹的方法によって「正規の簿記の諸原則」を獲得しようとしていた点を重視するのである⁽¹⁰⁾。それは、部分的には、一定の税務上の優遇措置が「正規の簿記の諸原則」の適用を

前提としていたからでもあった¹⁰¹⁾。

しかしながら、このような方向に逆行する事態も生じたのである。

1961年2月27日の連邦裁判所の判決——これは年金期待権 (Pensionsanswartschaften) に対する貸方計上義務についての判決であるが——では、専門科学の手を借りずに、しかも、意識的に、「経営経済学においてまったく優勢に主張されている見解を無視して」(gegen die „in der Betriebswirtschaftslehre ganz überwiegend vertretene Ansicht), 判決を下すという行動がとられたのである。しかし、その結果、経済的な問題が学問以前の水準に基づいて取扱われ、しかも特定の問題 (年金引当金の設定に関する問題) に対して、経済的および法律的な一般原則に対立する原則が展開されることになり、さらに、もしこうした判決がおし進められていくと、法と「正規の簿記の諸原則」の空洞化という事態が引き起こされかねないという事態が生じたのである¹⁰²⁾。

そうした状況のもとにおいて、レフソンは、「経営経済学は、とりわけ、営業取引が簿記においてどのように秩序正しく記録文書化される (dokumentierte) かということ、そして、年度決算書がどのように作成されるかという問題に取り組む専門科学である¹⁰³⁾」と位置づけたうえで、そうした問題に関しては、「経営経済学者は法律家以上の能力を有している¹⁰⁴⁾」(Betriebswirte sicherlich nicht von Juristen übertroffen werden) と主張するのである。しかし、かれは、経営経済的研究は法律的研究による補完を必要とするとして、「両学問の方法が提起された問題の解決のために平行して適用¹⁰⁵⁾」されなければならないとするのである。

このようなレフソンの立場はきわめてドイツ的なものといえる。つまり、経営経済学は法の権威によって裏づけられることによってはじめて機能するということである。また、これは、形式的には、ドイツの会計制度の在り方に基礎を置く見方ともいえるのである。そして、レフソンは、経営経済学と法学との共同作業 (Zusammenarbeit) によってのみ、「立法者の目的を具体化しかつ一定の規範を解釈することが可能となる¹⁰⁶⁾」と主張するのである。

(2) 「正規の簿記の諸原則」獲得に対する専門科学の意義

レフソンは個人的意見の対立の外にある学問だけが判断形成の基準となると主張するのである。そして「この学問（経営経済学）は、たとえ当該グループおよび科学それ自体による認識と批判というゆっくりとした過程を経てではあるが、諸原則——それによって、簿記と年度決算の情報目的（Informationszweck）が達成可能となるのであるが——を獲得することができるのである。演繹された諸原則が正規の簿記の諸原則となるのである。ただし、それらが事物の本性から矛盾なく導き出され（aus der Natur der Sache abgeleitet）、しかも反駁されない限りにおいてである¹⁰⁷⁾」。そして、レフソンは「経営経済学が、今日では、正規の簿記の諸原則を体系的に獲得しようとする試みが企てられて成功をおさめられる程度にまで発展している¹⁰⁸⁾」とみるのである。

ところで、レフソンは、こうした「正規の簿記の諸原則」の生成もまたコミュニケーションを前提としているので、それは「コンセンサス」（Konsenses）の得られやすい用語で表現されなければならないと考えるのである¹⁰⁹⁾。このために、ドイツでは「正規の簿記の諸原則」（Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung）という用語が、また、米国では「一般に認められた会計原則」（generally accepted accounting principles）という用語が用いられているとのべているのである。つまり、それぞれの国もしくは社会において「コンセンサス」（合意）の得られやすい用語が用いられているということである。この意味で、「正規の簿記の諸原則」はドイツ社会において「合意」をとりつけるために都合のよい用語であるといえるのである。

レフソンは次のようにのべている。「もしわれわれがコンセンサスを、ある規則が正規の簿記の諸原則として広く承認されることに対する基準として用いるならば、提示された規則への同意は、年度決算に利害を有している個々の集団に一面的に限定されてはならない。ベトケ（Baetge）は、正当にも、企業指導者、社員および債権者の利害間の“利害調整原則”（Interessenregelung）としての年度決算の意義に注意するよう指示している。“目標対立と利害対立のために、利害調整（Interessenausgleich）が存在しなければならない”¹¹⁰⁾」。

レフソンはこうした「利害調整」のうちに「コンセンサス」の意味を求めて

いるのである。そのために、原則はできる限りすべての利害関係者の同意 (Zustimmung) が得られるものでなければならない^⑩。

以上にみたごとく、レフソンは「正規の簿記の諸原則」をドイツ社会での「コンセンサス」を基礎とした「利害調整」への役立ちという点でとらえたうえで、さらに、それを簿記と年度決算の目的からみて適切なものであるか否を判断すべきであるとするのである。「会計報告 (Rechenschaft) 目的を達成しないものは正規の簿記の諸原則たりえない。その立証は、それ故、通常は、ある処理方法が資本維持という制約を守ったうえで、会計報告 (Rechenschaft) にとって十分であるかどうかという点にまでおよぶ必要がある——それが認められた正規の簿記の諸原則であるかどうかということではなくて——^⑪」。

(1) Leffson, Ulrich, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 5. Aufl., a.a.O., S.105.

(2) Ebd., S.109-110.

(3) Ebd., S.112.

(4) Ebd., S.113.

(5) Ebd., S.113.

(6) Ebd., S.122.

(7) Ebd., S.122.

(8) Ebd., S.125., BGH, Urteil vom 27. 2. 1961.

(9) Ebd., S.125.

(10) Ebd., S.126.

(11) Ebd., 126. この点については、拙稿「西ドイツ会計学の現状——正規の簿記の諸原則の多様化をめぐる——」、『会計』第120巻第2号(昭和56年8月)を参照されたい。

(12) Ebd., S.128.

(13) Ebd., S.129.

(14) Ebd., S.129.

(15) Ebd., S.129-130.

(16) Ebd., S.130.

(17) Ebd., S.132.

(18) Ebd., S.132.

(19) Ebd., S.134.

(20) Ebd., S.135.

(21) Ebd., S.135-136.

(22) Ebd., S.136.

(以下次号)

(1983年6月)